



Aalborg Universitet

AALBORG UNIVERSITY
DENMARK

Budgetpraksis i danske produktionsvirksomheder

Sandalgaard, Niels; Bjerregaard, Lars D.; Østergaard, Kasper ; Nielsen, Christian

Publication date:
2012

Document Version
Tidlig version også kaldet pre-print

[Link to publication from Aalborg University](#)

Citation for published version (APA):
Sandalgaard, N., Bjerregaard, L. D., Østergaard, K., & Nielsen, C. (2012). *Budgetpraksis i danske produktionsvirksomheder*. http://www2.business.aau.dk/digitalAssets/59/59549_12.03.pdf

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal -

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at vbn@aub.aau.dk providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Budgetpraksis i danske produktionsvirksomheder

Niels Sandalgaard, Lars D. Bjerregaard, Kasper Østergaard & Christian Nielsen*

Institut for Økonomi og Ledelse, Aalborg Universitet.

Hovedtrækkene

- Dette arbejdsrapport viser de foreløbige resultater fra en analyse af 159 mindre og mellemstore produktionsvirksomheders brug af budgetter.
- Undersøgelsen viser, at der generelt er tilfredshed med budgetteringen og kun en mindre del af de adspurgte virksomheder har afskaffet eller har planer om at afskaffe det traditionelle årsbudget.
- Analysen indikerer, at jo mere decentral en virksomhed er, jo mere bruges budgettet og tilsvarende gælder at jo større en virksomhed er, jo mere bruger man budgettet.
- Analysen viser, at knap to tredjedele af alle de adspurgte virksomheder benytter sig af en forholdsvis fleksibel budgetteringsmetode med hensyn til ressourcedisponering, hvor der er mulighed for ekstra ressourcer, når situationen kræver det.
- Endelig indikerer resultaterne, at en usikker og turbulent omverden medfører et intensiveret fokus på at leve op til budgetterne, selvom det måske netop er i usikre og turbulente omgivelser, at det er sværest at budgettere.

Indledning

Dette arbejdsrapport omhandler udbredelsen og anvendelsen af budgettet indenfor mindre og mellemstore produktionsvirksomheder i Danmark. Den stigende markedsusikkerhed og hurtige teknologi- og produktudvikling stiller store krav til virksomhedernes evne til at tilpasse sig, og de senere år er der blandt praktikere og konsulenter rejst kritik af budgettets eksistensberettigelse under

* Spørgsmål m.v. til dette arbejdsrapport kan rettes til Niels Sandalgaard på mail: nis@business.aau.dk

disse forhold. Kritikken mod budgetter går bl.a. på, at budgettets årlige planlægningshorisont er ude af trit med den turbulente omverden virksomhederne befinder sig i samtidig med, at det er ressourcekrævende at udarbejde og følge op på budgetter. I forlængelse af denne kritik er der fremkommet forslag om radikalt at ændre budgetprocessen eller sågar helt at afskaffe budgetter og i stedet anvende f.eks. Beyond Budgeting modellen (se f.eks. Hope & Fraser (2003) og Bogsnes (2009)). Denne model indebærer blandt andet, at budgettet erstattes med andre teknikker i form af f.eks. benchmarking, rullende forecast og balanced scorecard, samt at der gennemføres en radikal decentralisering af organisationen.

Dette arbejdsrapport indeholder de foreløbige resultater fra en spørgeskemaundersøgelse af budgetpraksis hos mindre og mellemstore produktionsvirksomheder i Danmark foretaget i april og maj 2012. Formålet med undersøgelsen har primært været at undersøge de nye tendenser indenfor budgettering herunder at finde sammenhænge mellem virksomheders karakteristika og deres budgetdesign og -brug. Dataanalysen pågår stadig, og efterhånden som den færdiggøres vil der blive udarbejdet konkrete videnskabelige artikler, som vil kunne findes på Institut for Økonomi og Ledelse's hjemmeside www.business.aau.dk.

Metode

Undersøgelsen blev foretaget via mailudsendelse til den økonomiansvarlige hos de enkelte virksomheder. Virksomhederne blev udvalgt via databasen NN Markedsdata, og stikprøven bestod af produktionsvirksomheder med mellem 20 og 500 ansatte. Spørgeskemaet blev sendt til den økonomiansvarlige i virksomheden, og den samlede stikprøve bestod af 948 virksomheder. Der blev udsendt tre opfølgende mails for at øge svarprocenten, og til slut havde 159 virksomheder gennemført besvarelsen. Samlet gav det en svarprocent på 17 %.

Spørgeskemaet blev designet som en cross-sectional undersøgelse med en population, som indeholdt alle de virksomheder, der faldt indenfor undersøgelseskriteriernes rammer. Spørgeskemaet indeholdt spørgsmål vedrørende baggrundsinformation omkring respondenterne og respondentvirksomheden,

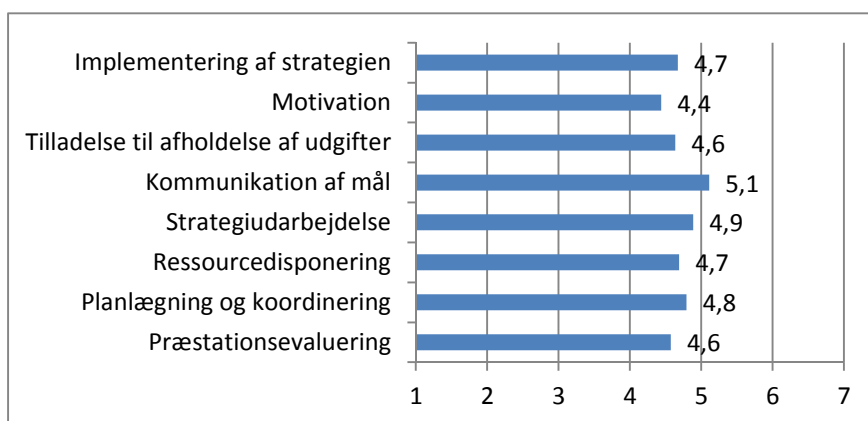
budgettering i virksomheden, virksomhedens omverdensusikkerhed og konkurrencesituation, decentralisering samt performance. Hovedfokusset i spørgeskemaet var budgettering, mens de andre faktorer blev medtaget for at kunne undersøge deres indvirkning på budgetteringspraksissen i danske produktionsvirksomheder. De enkelte spørgsmål blev som hovedregel besvaret på en 7 punkts Likert-skala gående fra 1 til 7, mens enkelte spørgsmål i stedet blev formuleret så respondenterne skulle tilkendegive, hvilket af de anførte udsagn, der passede bedst på respondentvirksomheden. For at sikre at svarene giver et retvisende billede af virkeligheden, er der foretaget test af non-response bias ved at sammenligne tidlige og sene respondenter, og der blev i den forbindelse ikke fundet tegn på non-response bias.

De foreløbige resultater

Dette afsnit vil gennemgå de modtagne resultater i spørgeskemaundersøgelsen. Der vil primært blive fokuseret på de spørgsmål, der specifikt vedrører økonomistyringspraksis, mens de spørgsmål, der vedrører virksomhedernes øvrige karakteristika, primært vil blive berørt i det omfang, de foreløbige statistiske analyser indikerer, at der er en sammenhæng mellem disse karakteristika og virksomhedens økonomistyringspraksis.

Graden af budgetbrug

Dette spørgsmål er undersøgt ved, at respondenterne er blevet spurgt om, i hvilken grad budgettet anvendes til en række specifikke formål i respondentvirksomhederne. Dette gøres ud fra spørgsmålet ”angiv venligst i hvor høj grad jeres virksomhed anvender budgettet til nedenstående formål” efterfulgt af de specifikke formål med at budgettere, som ses i figur 1. Af figuren fremgår det, at budgettet i store træk anvendes i nogenlunde samme grad til de enkelte formål. Flere steder i litteraturen (f.eks. Barret og Fraser (1977) samt Jensen (2001)) anføres, at brugen af budgettet til både planlægning og motivation/præstationsevaluering/belønning kan være problematisk, men alligevel ser det ud til at budgettet i nogenlunde samme grad anvendes til de enkelte formål, når danske produktionsvirksomheder i størrelsen 20 til 500 medarbejdere adspørges.

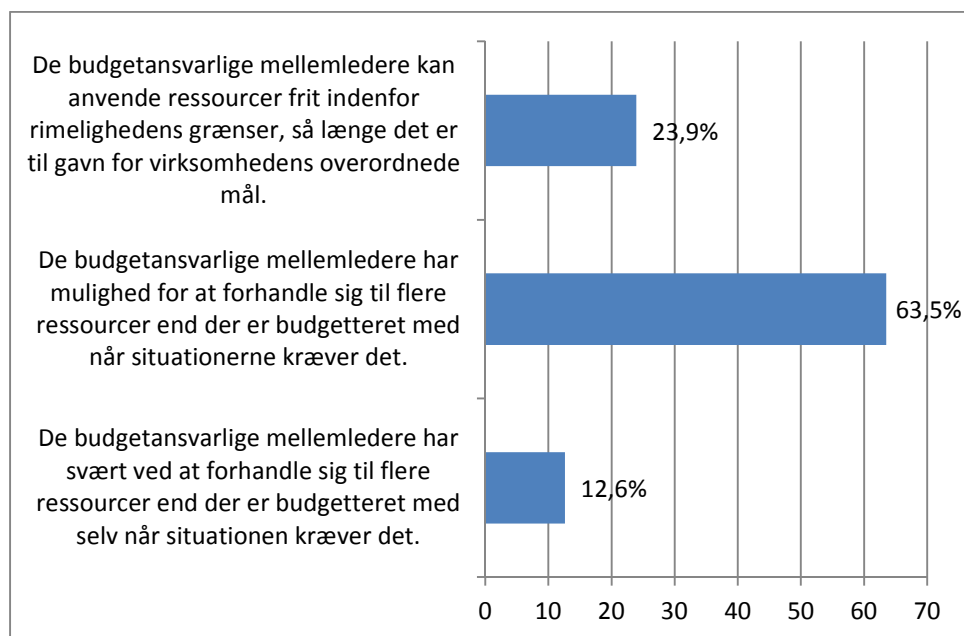


Figur 1 - Hvad bruger danske produktionsvirksomheder budgettet til (Tallene angiver gennemsnittet af besvarelserne, hvor 1 = Overhovedet ikke, 7 = I meget høj grad)

Endvidere er det interessant at nævne, at den foreløbige analyse af budgetbrug i virksomhederne viser en stærkt signifikant positiv sammenhæng mellem decentralisering og budgetbrug. Jo mere decentral en virksomhed er, jo mere bruger den budgettet til de oplyste formål. Budgettets traditionelle funktion som et styringsinstrument, der understøtter decentralisering i virksomheden, synes således bekræftet af undersøgelsen. Ligeledes tyder den foreløbige dataanalyse på, at størrelsen på virksomheden har en positiv sammenhæng med graden af budgetbrug: Jo større en virksomhed er, jo mere bruger man budgettet til de oplyste formål. Dette er som forventet, da større virksomheder traditionelt gør mere brug af formaliserede planlægningsprocedurer.

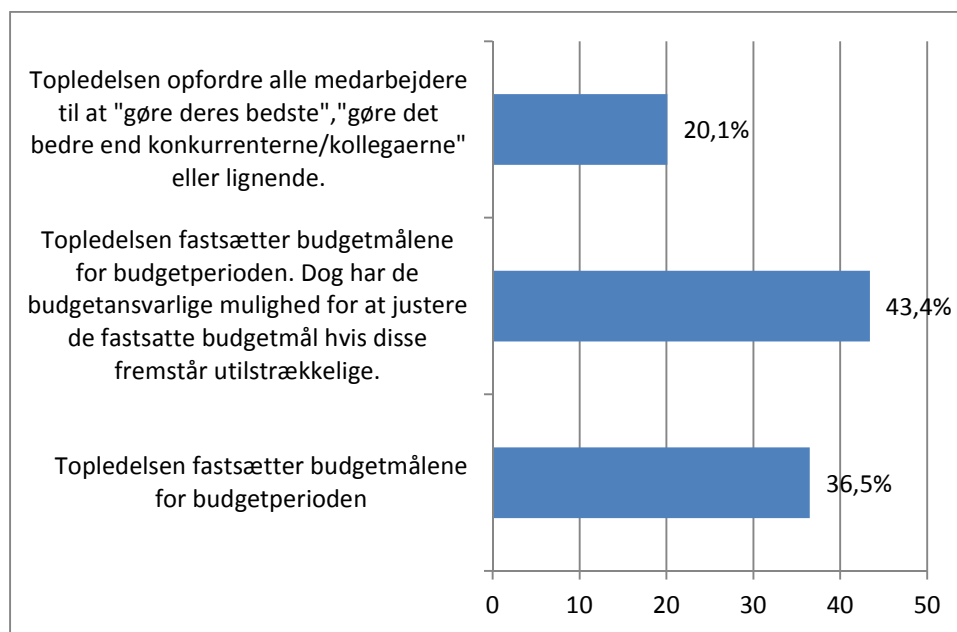
Budgetteringsmetode

Forskningsmæssigt er det ikke kun interessant at afdække i hvor høj grad virksomhederne bruger budgetter, men også hvordan de rent faktisk bruger dem. Er budgettet således et fast og ufravigeligt mål for det kommende år eller er det et mere fleksibelt pejlemærke? For at kunne belyse, hvordan de adspurgte virksomheder konkret anvender budgetter, var der i spørgeskemaet indlagt to spørgsmål, der skulle forsøge at afdække, hvorvidt virksomhederne benytter en mere rigid eller en mere fleksibel tilgang til budgettering. Det første af de to spørgsmål handler om ressourcedisponering, mens det andet handler om målfastsættelse.



Figur 2 – Budgetteringsmetode (ressourcedisponering) –
(Tallene angiver andelen af virksomheder der anvender den pågældende metode)

Som det fremgår af figur 2 er det ca. to tredjedele af respondenterne, der benytter sig af en forholdsvis fleksibel budgetteringsmetode med hensyn til ressourcedisponering, hvor der er mulighed for ekstra ressourcer, når situationen kræver det. 12,6 % benytter sig derimod af den meget rigide ressourcestyring, mens 23,9 % benytter en meget fleksibel ressourcedisponering. Når det gælder virksomhedernes brug af budgettet som et mål, viser figur 3, at 43,4 % af respondentvirksomhederne benytter sig af en mere fleksibel tilgang til målfastsættelse, mens 20,1 % af respondenter har en målsætning, der i højere grad er relativt formuleret. 36,5 % af virksomhederne benytter en top-down målfastsættelse, hvor topledelsen fastsætter målene. Samlet set indikerer figurerne 2 og 3, at den mest anvendte brug af budgetter blandt de adspurgte virksomheder, er en forholdsvis fleksibel brug, hvor der er mulighed for justeringer undervejs.



Figur 3 - Budgetteringsmetode 2(målfastsættelse) –
(Tallene angiver andelen af virksomheder der anvender den pågældende metode)

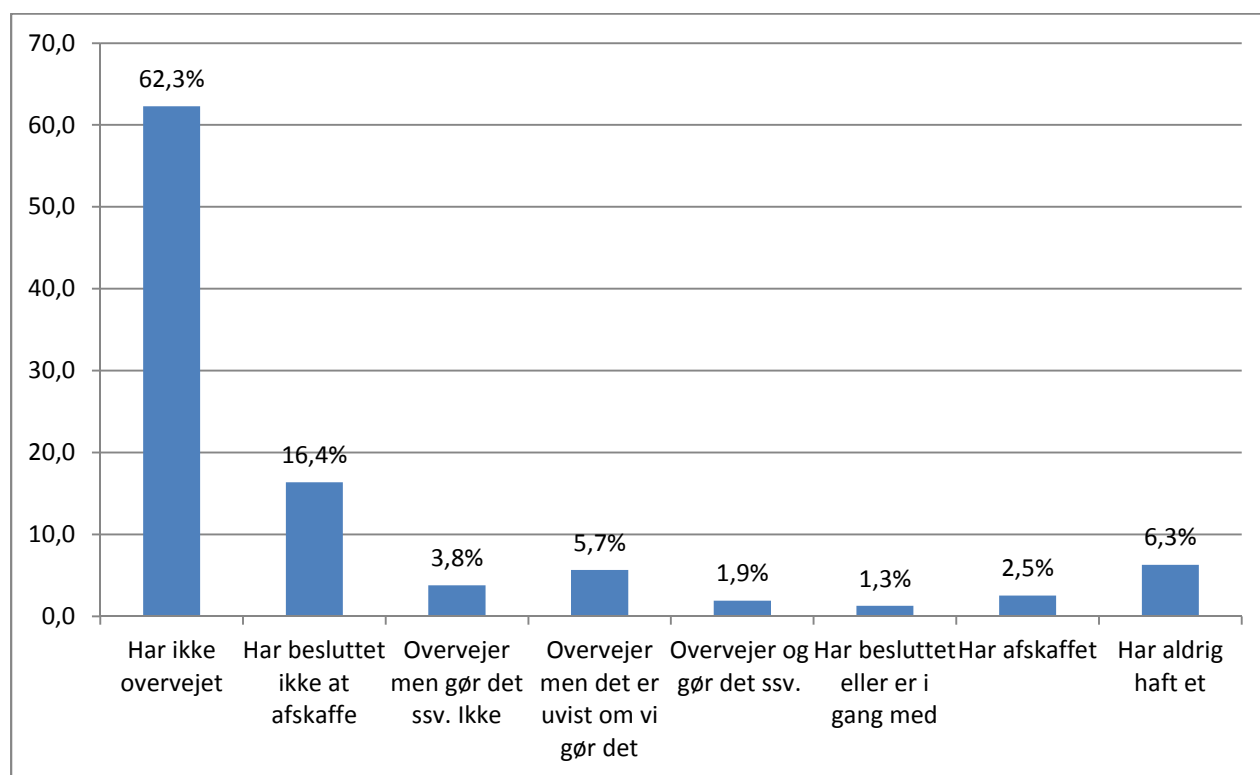
Målfokus

Spørgsmålsbatteriet omkring målfokus bliver præsenteret i figur 4, hvor hovedspørgsmålet samt underspørgsmålene kan ses. Spørgsmålet er interessant i en forskningssammenhæng, da vi ønsker at analysere, hvilke faktorer der er afgørende for budgettets anvendelighed som et mål, der skal leves op til. Overordnet ses, at tendensen er, at alle gennemsnitsværdier er omkring middel eller under middel. Så selv om budgettet spiller en rolle i virksomhedens målstyring, så er der altså ikke noget der tyder på et ensidigt budgetfokus, når det skal vurderes om en budgetansvarlig har præsteret godt. Endvidere viser de foreløbige statistiske analyser, at fokus på budgetmål øges, når virksomhedernes omverdensusikkerhed øges. Dette bekræfter en tendens vi også har set i andre sammenhænge, hvor en usikker og turbulent omverden medfører, at virksomheder intensiverer fokus på at leve op til budgetterne, selvom det måske netop er i usikre og turbulente omgivelser, at det er sværest at budgettere.



Figur 4 – Målfokus (Tallene angiver gennemsnit af besvarelserne hvor 1= Meget Uenig, 7= Helt enig)

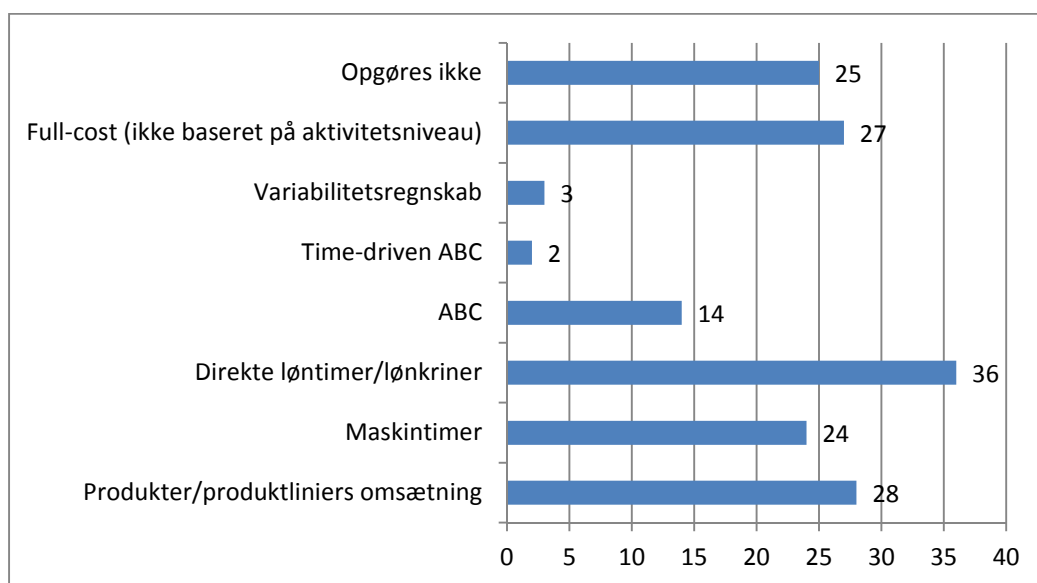
Forlader virksomhederne traditionelle årlige budgetter?



Figur 5 - Status på det traditionelle budget

Figur 5 omhandler spørgsmålet omkring det traditionelle budgets fremtid i de danske produktionsvirksomheder, og det ses, at hele 62 % af respondenterne ikke har overvejet at afskaffe det traditionelle årlige budget, mens 16 % decideret har truffet en beslutning om ikke at afskaffe det. Det fremgår endvidere, at i alt knap 4 % har afskaffet eller er i gang med at afskaffe det traditionelle årsbudget eller har besluttet at gøre det. 11 % går med overvejelserne, mens 6 % aldrig har haft et traditionelt årsbudget. Virksomhederne i sidstnævnte gruppering er i denne undersøgelse primært mindre virksomheder. Generelt er resultaterne i figur 5 på linje med andre undersøgelser f.eks. Sandalgaard (2010) og viser, at på trods af kritik mod det traditionelle budget, så er det kun en mindre gruppe virksomheder, der decideret afskaffer det.

Fordeling af indirekte produktionsomkostninger

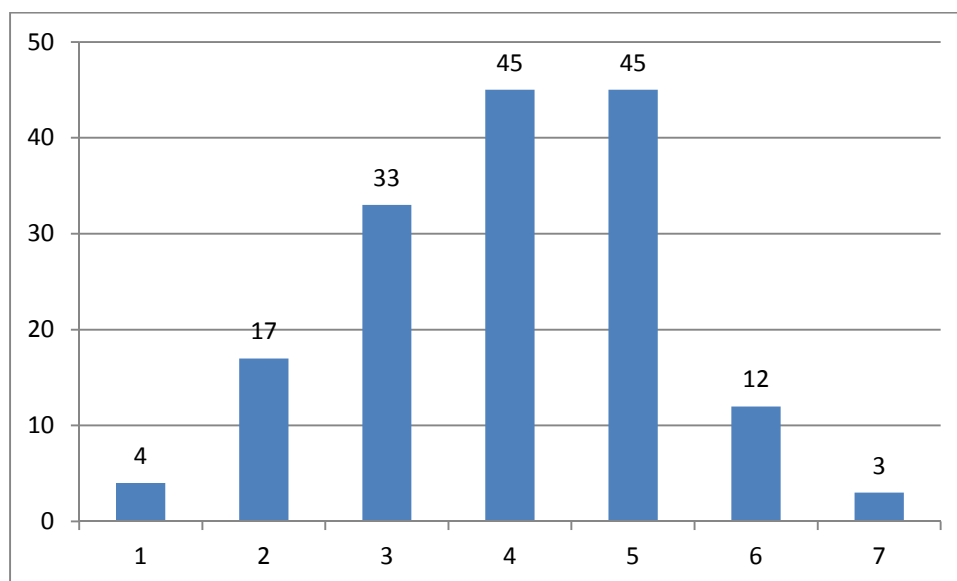


Figur 6 – Fordeling af IPO'er (Tallene angiver antal virksomheder der benytter den angivne metode)

I figur 6 ses det, at de mest benyttede metoder er at fordele efter direkte løntimer eller lønkroner samt ud fra produkter og produktlinjers omsætningsstørrelse. Generelt ses det, at det i høj grad er de traditionelle simple fordelingsmetoder (baseret på volumen-baserede cost drivere), der benyttes i de mindre og mellemstore danske produktionsvirksomheder. Umiddelbart kan det undre, at så få benytter ABC og time-driven ABC set i forhold til den kritik, der har været af de traditionelle fordelingsregnskaber (se f.eks. Bukh & Israelsen 2005). Teoretisk har der været meget fokus på ABC, og hvordan dette koncept kan løse problemerne, som de traditionelle fordelingsregnskaber besidder, samtidig med at konceptet er blevet en integreret del af undervisning på handelshøjskoler samt universiteter (Bukh & Israelsen 2005). Set i lyset af dette fokus, samt at det er et koncept, der har været fremme i en længere årrække, kan det virke overraskende, at så få danske produktionsvirksomheder har taget konceptet til sig. Grunden til det lille antal virksomheder, som benytter ABC, må dog hovedsageligt findes ved, at virksomhederne i undersøgelsen er mindre og mellemstore virksomheder. Det må formodes, at hvis undersøgelsen havde været foretaget i store danske produktionsvirksomheder, havde antallet af brugere af ABC og Time-driven ABC været

forøget. Denne formodning understøttes af Bukh & Israelsen (2005), der beretter, at udbredelsen af ABC i danske virksomheder er gået stærkt i perioden ca. 2002 til 2005 i alle virksomhedsstørrelser og brancher. Bukh & Israelsen (2005) beretter ligeledes om, at de fleste virksomheder, der i perioden omkring 2005 reformerede deres omkostningsregnskaber, tog udgangspunkt i redskaber baseret på ABC.

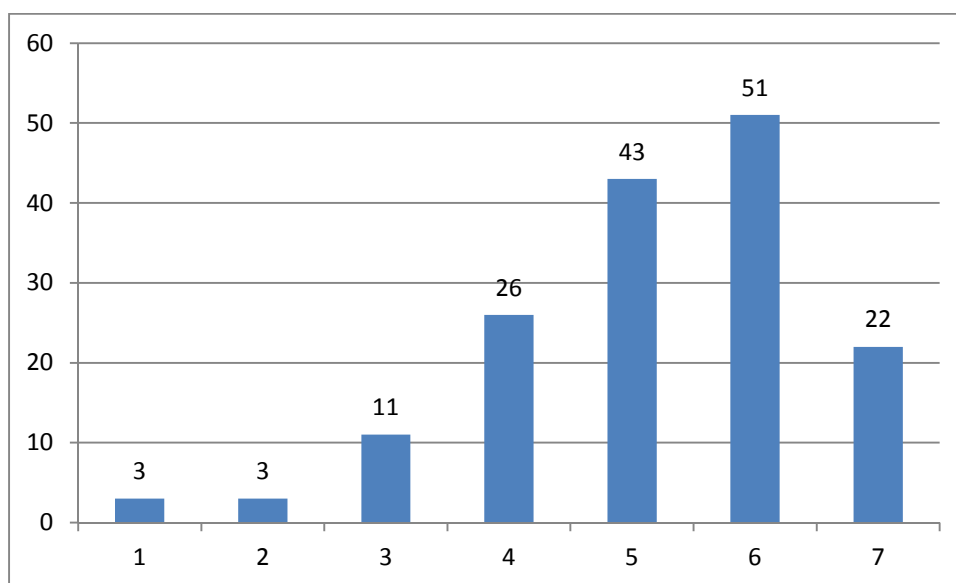
Hvor svært er det for den budgetansvarlige at overholde budgettet?



**Figur 7 – Målenes sværhedsgrad: 1 = Meget let, 7 = Meget svært
(Tallene angiver antal af virksomheder i den pågældende svarkategori)**

Når der ses på fordelingen af besvarelserne indenfor for ovenstående spørgsmål vedrørende sværhedsgraden for de mål, der sættes i virksomheden, ses der en generel fordeling omkring middelværdien 4, og gennemsnittet af besvarelserne er da også 3,99. Størstedelen af de adspurgte har, som det ses på figuren, svaret 4 og 5. Dermed har målene en middel sværhedsgrad, hvilket stemmer overens med et klassiske økonomistyringsprincip: For at et mål skal motivere bedst muligt, skal det være svært, men dog opnåeligt. De foreløbige analyser viser dog, at budgetansvarlige i virksomheder, som befinder sig på et marked med stor omverdensusikkerhed, har sværere ved at overholde budgettet end budgetansvarlige i virksomheder, der har mindre omverdensusikkerhed.

Tilfredshed med nuværende budgettering



Figur 8 – Tilfredshed med nuværende budgettering metodes evne til at styre virksomheden:
1 = Overhovedet ikke tilfreds – 7 = I meget høj grad tilfreds
(Tallene angiver antal af virksomheder i den pågældende svarkategori)

I figur 8 ses virksomhedernes tilfredshed med den nuværende budgettering for så vidt angår budgettets funktion som en hjælp til at lede virksomheden. Som det ses, har virksomhederne en generelt høj tilfredshed med budgetteringen, idet middelværdi af besvarelserne er på 5,16 (1 til 7 skala). Undersøgelsen har også spurgt til virksomhedernes tilfredshed med budgettet som hjælp til at træffe langfristede strategiske beslutninger og kortsigtede operationelle beslutninger (ej vist i figuren). Resultaterne viser en middelværdi på henholdsvis 4,76 og 4,84 og er derfor stort set på niveau med ovenstående. Denne tilfredshed er med til at forklare, hvorfor der ikke er flere virksomheder, som har overvejet at gå væk fra det traditionelle budget (jvf. Figur 5). Endvidere er denne tilfredshed i overensstemmelse med resultaterne fra Sandalgaard (2010), hvor der ligeledes blev fundet en høj tilfredshed med budgettet.

Afsluttende kommentarer

Samlet set indikerer denne undersøgelse af budgetpraksis i mindre og mellemstore danske virksomheder, at der generelt er en tilfredshed med budgetteringen og kun få har planer om at afskaffe det traditionelle årsbudget. Der er dog indikationer i undersøgelsen, der tyder på, at de danske produktionsvirksomheder anvender budgettet på en forholdsvis fleksibel måde (fremfor en mere budgetrigid anvendelse), og at budgetoverholdelse kun i nogen grad bruges til at præstationsevaluere ud fra.

Denne undersøgelse bygger som tidligere nævnt på svar fra mindre og mellemstore produktionsvirksomheder, men det er værd at bemærke, at der ikke umiddelbart er den store forskel i resultaterne sammenlignet med en tidligere undersøgelse (Sandalgaard, 2010), der byggede på svar fra store virksomheder generelt (virksomheder med mere end 200 ansatte og ikke kun produktionsvirksomheder). Sandalgaard (2010) viste ligeledes tilfredshed med budgettet, og at kun et begrænset antal virksomheder havde afskaffet eller var i gang med at afskaffe traditionelle budgetter.

Udover budgetanvendelse var der i undersøgelsen også inkluderet enkelte spørgsmål vedrørende de adspurgte virksomheders fordeling af IPO'er. Resultaterne viser, at det hovedsageligt er de mere simple metoder, der benyttes. Dette kan undre, da der de i en del år har været meget stort fokus på Activity Based Costing, men dette må dog formodes at skyldes de adspurgte virksomheders størrelse (mindre og mellemstore virksomheder). Hvis man havde spurgt større virksomheder, havde man givetvis fundet en større andel, der anvender ABC.

Referencer

- Barrett, M.E. & L.B. Fraser. (1977). Conflicting Roles in budgeting for operations. *Harvard Business Review*, 55(4), pp. 137-146.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*. Hoboken, New Jersey: Wiley.

Bukh, Per Nikolaj & Poul Israelsen. 2005. Activity Based Costing. I *Controlleren*, Per Nikolaj Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Hope, J. & R. Fraser (2003a). *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.

Jensen, M.C. (2001). Corporate budgeting is broken - let's fix it. *Harvard Business Review*, 79(10), pp. 94-101.

Sandalgaard, N. (2010). *Nyere budgetlægningstendenser – i et contingency og motivationsmæssigt perspektiv*. Ph.d.-afhandling, Institut for Økonomi og Ledelse, Aalborg Universitet.